

31 Μαΐου, 1993

[ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ/στής]

ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΛΑΖΑ ΛΤΔ ΚΑΙ ΑΛΛΟΙ,

Αιτητές,

v.

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΣ ΓΕΡΜΑΣΟΓΕΙΑΣ,

Καθ' ων η αίτηση.

(Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις Αρ. 142/92, 143/92, 144/92,  
145/92, 146/92, 147/92, 148/92, 149/92, 150/92, 151/92,  
152/92, 153/92, 154/92, 155/92, 156/92 και 157/92)

Συνταγματικό Δίκαιο — Σύνταγμα — Άρθρο 24 — Φορολογική υποχρέωση — Φοροδοτική ικανότητα — Διάκριση μεταξύ φόρου και τέλους.

Λέξεις και Φράσεις — Ο όρος "φόρος" — Έννοια.

5

Λέξεις και Φράσεις — Ο όρος "τέλος" — Έννοια.

Οι περί Χωρίων (Διοίκηση και Βελτίωση) (Τροποποιητικοί) Κανονισμοί Γερμασόγείας του 1991, (Κ.Δ.Π. 384/91) — Καν. 181, παράγραφος (2) — Το δικαίωμα που επιβάλλει είναι φόρος — Ο φόρος αυτός επιβάλλεται στον κάτοχο - διαχειριστή και όχι στον ιδιοκτήτη του τουριστικού καταλύματος.

10

Διοικητικό Δίκαιο — Κανονιστικές Πράξεις της Διοικήσεως — Δενείται κακή χρήση διακριτικής ευχερείας επί αυτών, αλλά μόνο υπέρβαση εξουσιοδοτήσεως.

15

Ερμηνεία — Σκοπός και τρόπος ερμηνείας — Ερμηνεία του Καν. 181 των περί Χωρίων (Διοίκηση και Βεβαίωση) (Τροποποιητικών) Κανονισμών Γερμασόγείας του 1991 (Κ.Δ.Π. 384/91), παράγραφος (1) και (2) στην κριθείσα περίπτωση.

20

Οι αιτητές με τις προσφυγές ζήτησαν την ακύρωση των διοικητικών πράξεων ή αποφάσεων του Συμβουλίου Βελτίωσης Γερμασόγείας, με τις οποίες επιβλήθηκαν και ή απαιτήθηκαν και ή ει-

25

σπράχθηκαν από τους αιτητές για την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου, 1992, δικαιώματα διανυκτέρευσης με βάση τους περί Χωρίων (Διοίκηση και Βελτίωση) (Τροποποιητικοί) Κανονισμούς Γερμασόγειας του 1991 (Κ.Δ.Π. 384/01).

5

Οι προσφυγές συνεκδικάστηκαν, επειδή οι αιτητές ζήτησαν την ίδια θεραπεία για τους ίδιους λόγους ακυρώσεως και στηρίζονταν στην ίδια πραγματική και νομική βάση.

10

Το Ανώτατο Δικαστήριο, απορρίπτοντας τις προσφυγές, αποφάσισε ότι:

1. Το Άρθρο 24 του Συντάγματος καθιερώνει την αρχή της φορολογικής υποχρέωσης και ρητά προβλέπει τη βασική υποχρέωση εκάστου για συνεισφορά στα δημόσια βάρη, "αναλόγως των δυνάμεών του", δηλαδή, τη φοροδοτική του ικανότητα.

15

Η συνεισφορά γίνεται με την καταβολή φόρου, τέλους ή εισφοράς οποιασδήποτε φύσεως, που επιβάλλεται με Νόμο ή με εξουσιοδότηση Νόμου.

20

Η διάκριση μεταξύ φόρου και τέλους απασχόλησε το Ανώτατο Δικαστήριο σε μια σειρά υποθέσεων.

25

Ο "Φόρος" έχει αναγκαστικό χαρακτήρα, είναι δημόσιο έσοδο, επιβάλλεται με την κυριαρχική εξουσία του Κράτους, είναι γενικό μέτρο για κάλυψη των δημοσίων οικονομικών αναγκών, ανεξάρτητα αν και σε ποιο μέτρο ωφελείται ο φορολογούμενος. Ο φόρος δεν αποτελεί αντάλλαγμα για ορισμένη ωφέλεια. Η δημοσιονομική αιτία και ο σκοπός για τον οποίο επιβάλλεται δεν έχει νομική σημασία.

30

"Τέλος", από την άλλη, επιβάλλεται μονομερώς στον πολίτη, αλλά είναι αντάλλαγμα δημοσίου δικαίου για ιδιαίτερη χρησιμοποίηση και υπηρεσία ή ωφέλεια του ιδιώτη. Το τέλος έχει σκοπό να καλύψει μερικά ή ολικά δαπάνη για κάποια υπηρεσία και τη δημιουργία των μέσων για παροχή της υπηρεσίας. Το τέλος πρέπει να είναι ανάλογο προς το γενικό κόστος της παροχής και δεν πρέπει εύλογα να υπερβαίνει την αξία της. Το κόστος δεν είναι κατ'ανάγκη μόνο η τρέχουσα δαπάνη για την παροχή της υπηρεσίας ή ωφελήματος.

35

40

Με τα πιο πάνω κριτήρια και με τα πραγματικά στοιχεία, όπως δηλώθηκαν από το δικηγόρο του Συμβουλίου, το δικαίωμα που επιβάλλει η παράγραφος (2) του Κανονισμού 181 είναι φόρος.

2. Η νομοθεσία με εξουσιοδότηση, πρέπει να εκδίδεται σύμφωνα με τις τυπικότητες που προβλέπονται στο Νόμο και το περιεχόμενο πρέπει να είναι μέσα στα όρια του εξουσιοδοτικού Νόμου.
- Είναι βασική αρχή Διοικητικού Δικαίου, ότι στην περίπτωση των Κανονιστικών πράξεων, δε νοείται κακή χρήση διακριτικής ευχέρειας, αλλά μόνο υπέρβαση της εξουσιοδότησης. 5
- Λόγος ακυρώσεως για κακή χρήση διακριτικής ευχέρειας προβαλλόμενος κατά Κανονιστικής πράξης, είναι απαράδεκτος. 10
3. Είναι βασική αρχή Δικαίου ότι σκοπός της ερμηνείας είναι η ανεύρεση της πρόθεσης του νομοθέτη μέσα από το κείμενο του Νόμου.
- Το Δικαστήριο δεν προσθέτει λέξεις ή φράσεις στο κείμενο του Νόμου. 15
- Σύμφωνα με την παλαιά θεωρία, ο φόρος θεωρείτο είδος τιμωρίας. Ο φόρος είναι βάρος στον πολίτη αλλά δεν είναι τιμωρία. Η πληρωμή φόρου είναι εκτέλεση βασικής υποχρέωσης του πολίτη έναντι της πολιτείας, όπως ρητά καθορίζεται στην παράγραφο (1) του Άρθρου 24 του Συντάγματος. Είναι καθήκον του πολίτη να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη. 20
- Ο Νόμος, για σκοπούς ερμηνείας, πρέπει να διαβάζεται στο σύνολό του. Η ερμηνεία πρέπει να είναι εύλογη και τέτοια που να κάνει το Νόμο λειτουργικό. 25
- Το Δικαστήριο δεν ερμηνεύει το Νόμο με τρόπο που να οδηγεί σε παράλογα αποτελέσματα. 30
- Η νομοθετική εξουσιοδότηση για το φόρο, που επιβάλλεται από την παράγραφο (1) του Κανονισμού 181 είναι το Άρθρο 24(1)(d) του Νόμου, ενώ η νομοθετική εξουσιοδότηση για το φόρο της παραγράφου (2) του Κανονισμού 181 είναι η παράγραφος 24(1)(e). 35
- Ο τρόπος καθορισμού και η πληρωμή του φόρου από τον ιδιοκτήτη σύμφωνα με την παράγραφο (1) είναι ολότελα διαφορετικός από το φόρο που επιβάλλεται με την παράγραφο (2). 40
- Ο φόρος κάτω από την παράγραφο (2) του Κανονισμού 181 μπορεί να επιβληθεί, όπως ο Νόμος ορίζει, είτε στον ιδιοκτήτη είτε στον κάτοχο.

Είναι εντελώς διαφορετικοί φόροι.

Η παράγραφος (2) πρέπει να διαβαστεί μαζί με τις παραγράφους (3) και (4).

5

Το πρόσωπο στο οποίο επιβάλλεται η υποχρέωση να διατηρεί βιβλία και η πληρωμή του φόρου κάθε μήνα, οδηγούν στο εύλογο συμπέρασμα ότι η υποχρέωση πληρωμής του φόρου τούτου επιβάλλεται στο πρόσωπο που έχει τη διαχείριση του ξενοδοχείου, είτε είναι ο ενοικιαστής, είτε είναι ο ιδιοκτήτης αν το ξενοδοχείο το διαχειρίζεται ο ίδιος.

10

Ο φόρος αυτός δεν επιβάλλεται στον ιδιοκτήτη ως ιδιοκτήτη, αλλά ως διαχειριστή - κάτοχο. Ο Νόμος είναι λειτουργήσιμος μόνο αν ερμηνευτεί ότι ο Κανονισμός επιβάλλει το φόρο αυτό στον κάτοχο - διαχειριστή.

15

4. Ο παραλληλισμός του φόρου αυτού με το φόρο 3% που επιβάλλεται με τον περί Κυπριακού Οργανισμού Τουρισμού Νόμο και τη περί Ξενοδοχείων και Τουριστικών Καταλυμάτων Νομοθεσία δε γίνεται δεκτός από το Δικαστήριο. Η υπόθεση **Kissonerga Development v. Republic** δεν ασκεί καμιά επιρροή στην παρούσα υπόθεση.

20

*Οι προσφυγές απορρίπτονται χωρίς έξοδα.*

25

*Αναφερόμενες υποθέσεις:*

*Marzmanian v. Δημοκρατίας (1989) 3(E) A.A.Δ. 3361,*

30

*Police v. Hondrou and Another 3 R.S.C.C. 88,*

*Constantinides v. E.A.C. (1982) 3 C.L.R. 798,*

35

*Apostolou and Others v. Republic (1984) 3 C.L.R. 509,*

*Kyriakides & Sons v. Municipal Committee of Limassol (1985) 3 C.L.R. 607,*

40

*Lami Groves Ltd v. Republic (1986) 3 C.L.R. 2378,*

*Hara Hotels v. Republic (1987) 3 C.L.R. 618,*

*Loizou v. Sewage Board of Nicosia (1988) 1 C.L.R. 122,*

*M.J. Louisides & Sons Ltd. v. Municipality of Limassol (1988) 3 C.L.R. 807,*

*Andreas Kalavazides Ltd. v. Municipality of Limassol (1988) 3 C.L.R. 1012,*

*Παπά ν. Συμβουλίου Βελτιώσεως Κακοπετριάς (19890 3 Α.Α.Δ. 2869,*

*Paraxenophontos and Others v. Republic (1982) 3 C.L.R. 1037,*

*Αποφάσεις Συμβουλίου της Επικρατείας Αρ. 1228/1975, 1503/1984, 1933/1983, 4570/1987,*

*Kissonerga Development v. Republic (1982) 3 C.L.R. 462.*

### Προσφυγές.

Προσφυγές εναντίον των αποφάσεων των καθ' ων η αίτηση, με τις οποίες επιβλήθηκαν και/ή απαιτήθηκαν και/ή εισπράχθηκαν από τους αιτητές για την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου, 1992, δικαιώματα διανυκτέρευσης.

Π. Παύλου, για τους Αιτητές.

Γ. Κακογιάννης, για τους Καθ' ων η αίτηση.

*Cur. adv. vult.*

ΣΤΥΛΙΑΝΙΔΗΣ, Δ.: Οι αιτητές με τις προσφυγές αυτές ζητούν την ακύρωση των διοικητικών πράξεων ή αποφάσεων του Συμβουλίου Βελτιώσεως Γερμασόγειας, (το "Συμβούλιο"), με τις οποίες επιβλήθηκαν και ή απαιτήθηκαν και ή εισπράχθηκαν από τους αιτητές για την περίοδο μετά την 1η Ιανουαρίου, 1992, δικαιώματα διανυκτέρευσης με βάση τους περί Χωρίων (Διοίκηση και Βελτίωση) (Τροποποιητικοί) Κανονισμούς Γερμασόγειας του 1991.

Οι προσφυγές συνεκδικάστηκαν επειδή οι αιτητές ζητούν την ίδια θεραπεία για τους ίδιους λόγους ακυρώσεως και στηρίζονται στην ίδια πραγματική και νομική βάση.

Οι αιτητές σε όλες τις προσφυγές, εκτός της Προσφυγής Αρ. 157/92, ήταν κατά τον ουσιώδη χρόνο διαχειριστές ξενοδοχείων και ή οργανωμένων διαμερισμάτων στην περιοχή του Συμβουλίου.

Όλοι οι αιτητές, εκτός των αιτητών στις Προσφυγές Αρ. 143/92, 149/92, 150/92 και 153/92, ήταν ιδιοκτήτες ξενοδοχείων και ή τουριστικών διαμερισμάτων στην περιοχή του Συμβουλίου.

5 Το χωριό Γερμασόγεια είναι περιοχή ανάπτυξης, με βάση τον περί Χωρίων (Διοίκηση και Βελτίωση) Νόμο, Κεφ. 243 (Νόμοι Αρ. 46/61, 58/62, 4/66, 31/69, 7/79, 49/79, 65/79, 7/80, 27/82, 42/83, 72/83, 38/84, 72/87, 218/88, 23/89, 66/89, 211/90 και 101/91), (ο "Νόμος"), στο οποίο εγκαθιδρύθηκε Συμβούλιο που ασκεί τις εξουσίες και τα καθήκοντα που προβλέπονται στο Νόμο.

15 Το Άρθρο 24 του Νόμου εξουσιοδοτεί το Συμβούλιο να εκδώσει Κανονισμούς, με την έγκριση του Υπουργού Εσωτερικών, που δεν είναι ασύμφωνοι με τις πρόνοιες του Νόμου ή οποιουδήποτε άλλου νόμου για όλους ή οποιουδήποτε από τους σκοπούς που αναφέρονται.

Το Άρθρο 24(1)(d) και (e) προβλέπει:-

20 "(d) να προνοή διά την καταβολήν δικαιωμάτων υπό του ιδιοκτήτου εφ' οιωνδήποτε υποστατικών τα οποία ενοικιάζονται ή παραχωρούνται επί μισθώσει:

25 Νοείται ότι ουδέν δικαίωμα θα καταβάλληται εν σχέσει προς υποστατικά τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς διά γεωργικούς σκοπούς."

30 (e) to provide for the payment of fees by the owner or occupier of any premises used as an hotel, boarding-house, lodging-house or khan;"

35 Το Συμβούλιο, ασκώντας τις εξουσίες του δυνάμει του Άρθρου 24, εξέδωσε τους περί Χωρίων (Διοίκηση και Βελτίωση) Κανονισμούς Γερμασόγειας του 1963 που δημοσιεύτηκαν στο Παράρτημα Τρίτο της Επίσημης Εφημερίδας της Δημοκρατίας, ημερομηνίας 28 Μαΐου, 1963, Αριθμός Γνωστοποίησης 271, σελ. 342.

40 Οι Κανονισμοί Πεδουλά του 1951 που δημοσιεύτηκαν στο Παράρτημα Τρίτο της Επίσημης Εφημερίδας της Κυβέρνησης της 14ης Μαρτίου, 1951, ("οι Πρότυποι Κανονισμοί") θεσπίστηκαν με αναφορά και ενσωμάτωση στους Κανονισμούς Γερμασόγειας.

Οι Κανονισμοί αυτοί έχουν τροποποιηθεί πολλές φορές. Βλ., επίσης Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας, Παράρτημα Τρίτο:

1.4.1965, 2.12.1965, 9.6.1966, 27.5.1967, 25.10.1968, 20.11.1970, 30.7.1971, 6.10.1972, 31.8.1973, 22.8.1975, 21.11.1975, 28.1.1977, 18.5.1979, 21.12.1979, 3.5.1980, 3.10.1981, 5.3.1982, 16.12.1982, 21.1.1984, 10.3.1984, 14.12.1984, 8.3.1985, 20.3.1987, 10.11.1989.

5

Ο Κανονισμός 181(1), όπως τροποποιήθηκε με την Κανονιστική Διοικητική Πράξη 84/87, έχει:-

"181. - (1) Θα πληρώνεται κάθε χρόνο από τον ιδιοκτήτη οποιουδήποτε οικήματος που βρίσκεται μέσα στην περιοχή Βελτιώσεως και το οποίο ενοικιάζεται ή παραχωρείται επί μισθώσει και χρησιμοποιείται ως ξενοδοχείο, οικοτροφείο, ξενώνας ή πανδοχείο κατά τη διάρκεια του χρόνου ή οποιοδήποτε μέρος του χρόνου, δικαίωμα το οποίο θα καθορίζεται από το Συμβούλιο κατά τον υπό εξέταση χρόνο και το οποίο δε θα υπερβαίνει το 5% (πέντε τοις εκατόν) του εισπραχθησόμενου ενοικίου."

10

15

Η παράγραφος (2) του Κανονισμού 181 προνοούσε, επιπρόσθετα προς τα δικαιώματα τα προβλεπόμενα στην παράγραφο (1) του Κανονισμού, την πληρωμή δικαιώματος από κάθε κάτοχο για κάθε νύχτα για κάθε πρόσωπο πάνω από δέκα χρονών το οποίο διέμενε ή κατοικούσε σε οποιοδήποτε υποστατικό μέσα στην περιοχή Βελτιώσεως, χρησιμοποιούμενου ως ξενοδοχείου "5 αστέρων", "4 αστέρων", "3 αστέρων", "2 αστέρων", "1 αστέρας", οργανωμένων διαμερισμάτων ή τουριστικών επαύλειων "Α", "Β" και "Γ" Κατηγορίας. Το δικαίωμα αυτό ήταν το καθοριζόμενο από το Συμβούλιο από καιρού εις καιρό αλλά δεν υπερέβαινε, σε καμιά περίπτωση, τα ποσά που όριζε ο Κανονισμός.

20

25

Η παράγραφος (3) του Κανονισμού 181 είχε:-

30

"(3) Παν πρόσωπον διατηρούν ξενοδοχείον, οργανωμένα διαμερίσματα και τουριστικές επαύλεις ή οικοτροφείον οφείλει:

35

(α) Να καταχωρή καθ' εκάστην ημέραν εις βιβλίον το όνομα και επώνυμον εκάστου προσώπου το οποίον διαμένει ή κατοικεί εις το ξενοδοχείον, οργανωμένα διαμερίσματα και τουριστικές επαύλεις ή οικοτροφείον αυτού και

40

(β) Να παρουσιάξη το τοιούτο βιβλίον εις το υπό του Συμβουλίου εξουσιοδοτημένον προς τούτο πρόσωπον, προς επιθώρησιν, οσάκις τούτο ήθελε ζητηθή παρ' αυτού."

Το ανώτατο ποσό του δικαιώματος αναθεωρήθηκε με την Κ.Δ.Π. 92/79, που δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας Αρ. 1519 της 18ης Μαΐου, 1979, Παράρτημα Τρίτο, Μέρος Ι, σελ. 237.

5

Μετά την πάροδο δώδεκα σχεδόν χρόνων, το Συμβούλιο αποφάσισε να αυξήσει τα δικαιώματα που προβλέπονται στον Κανονισμό 181(2). Ειδοποίησε σχετικά τον Πρόεδρο της Τοπικής Επιτροπής Ξενοδόχων Λεμεσού και τον Πρόεδρο του Παγκύπριου Συνδέσμου Ξενοδόχων.

10

Με επιστολές ημερομηνίας 18 Μαΐου, 1991, και 13 Μαΐου, 1991, αντίστοιχα, οι δυο αναφερόμενοι Πρόεδροι ζήτησαν την αναβολή για ένα χρόνο της επιβολής αυξήσεως στα δικαιώματα διανυκτέρευσης.

15

Το Συμβούλιο με επιστολές ημερομηνίας 21 Ιουνίου, 1991, και 24 Ιουνίου, 1991, αντίστοιχα, κοινοποίησε την αποδοχή του πιο πάνω αιτήματος και πληροφόρησε ότι προγραμμάτιζε την αύξηση των πιο πάνω δικαιωμάτων από το 1992 και προωθούσε τη θέσπιση νέων σχετικών κανονισμών, αντίγραφο των οποίων επισύναψε για πληροφορία τους. (Βλ. Τεκμήρια Α και Β στην ένσταση.)

20

Στις 3 Δεκεμβρίου, 1991, ο Επιθεωρητής του Συμβουλίου με επιστολή ειδοποίησε τους αιτητές και όλους τους ιδιοκτήτες ξενοδοχείων και οργανωμένων διαμερισμάτων στη Γερμασόγεια ότι από 1η Ιανουαρίου, 1992, τα δικαιώματα διανυκτέρευσης θα αυξηθούν και ανέφερε τα νέα δικαιώματα. Αυτά είναι τα ίδια με εκείνα που κοινοποιήθηκαν με την επιστολή της 21ης Ιουνίου, 1991.

25

30

Στις 27 Δεκεμβρίου, 1991, δημοσιεύτηκαν στην Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας Αριθμός 2663, Παράρτημα Τρίτο, Μέρος Ι οι περί Χωρίων (Διοίκηση και Βελτίωση) (Τροποποιητικοί) Κανονισμοί Γερμασόγειας του 1991, Κ.Δ.Π. 384/91, σελ. 1543.

35

Ο Κανονισμός 181 τροποποιήθηκε με την αντικατάσταση των παραγράφων (2) και (3) με τις ακόλουθες νέες παραγράφους:

40

"(2) Επιπρόσθετα από τα δικαιώματα που προβλέπονται στην παράγραφο (1), θα πληρώνονται από την 1.1.1992 και τα πιο κάτω δικαιώματα για κάθε πρόσωπο ηλικίας άνω των δέκα χρόνων το οποίο διαμένει ή κατοικεί στα ακόλουθα υποστατικά:



Είδος υποστατικού Δικαιώματα για κάθε διανυκτέρευση

.....  
.....

(3) Κάθε πρόσωπο που διατηρεί οποιοδήποτε από τα πιο πάνω υποστατικά οφείλει - 5

(α) Να καταχωρεί κάθε ημέρα σε βιβλίο το όνομα και το επώνυμο κάθε προσώπου που διαμένει ή κατοικεί στα υποστατικά που προαναφέρθηκαν και 10

(β) να παρουσιάζει το βιβλίο αυτό σε πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από το Συμβούλιο για επιθεώρηση, όταν τούτο ζητηθεί από αυτό. 15

(4) Τα πιο πάνω δικαιώματα θα πρέπει να πληρώνονται αμέσως μετά τη λήξη του μήνα τον οποίο αφορούν και όχι αργότερα από τις 30 ημέρες, διαφορετικά θα πληρώνεται τόκος 9% πάνω στα οφειλόμενα δικαιώματα." 20

Οι Κανονισμοί αυτοί εκδόθηκαν νομότυπα με βάση το Άρθρο 24 του Νόμου.

Το Συμβούλιο, σύμφωνα με τους Κανονισμούς, προχώρησε στην είσπραξη των δικαιωμάτων διανυκτέρευσης από τους κατόχους και ή διαχειριστές των ξενοδοχείων. 25

Ο δικηγόρος των αιτητών εισηγήθηκε ότι το δικαίωμα που επιβάλλεται με τον Κανονισμό 181(2) είναι φόρος, ο δε δικηγόρος του καθ' ου η αίτηση ισχυρίστηκε ότι είναι τέλος. 30

Το Άρθρο 24 του Συντάγματος καθιερώνει την αρχή της φορολογικής υποχρέωσης και ρητά προβλέπει τη βασική υποχρέωση εκάστου για συνεισφορά στα δημόσια βάση "αναλόγως των δυνάμεων του", δηλαδή, τη φοροδοτική του ικανότητα. (Βλ. *Angele Mazmanian v. Κυπριακής Δημοκρατίας* (1989) 3(E) Α.Α.Δ. 3361.) 35

Η συνεισφορά γίνεται με την καταβολή φόρου, τέλους ή εισφοράς οποιασδήποτε φύσεως που επιβάλλεται με νόμο ή με εξουσιοδότηση νόμου. (Βλ. *Police and Theodoros Nicola Hondrou and Another* 3 R.S.C.C. 88). 40

Η διάκριση μεταξύ φόρου και τέλους απασχόλησε το Ανώτατο Δικαστήριο σε μια σειρά υποθέσεων. (Βλ., μεταξύ άλλων,

*Constantinides v. E.A.C.* (1982) 3 C.L.R. 798· *Apostolou and Others v. Republic* (1984) 3 C.L.R. 509· *Kyriakides & Sons v. Municipal Committee of Limassol* (1985) 3 C.L.R. 607· *Lami Groves Ltd. v. Republic* (1986) 3 C.L.R. 2378· *Hara Hotels v. Republic* (1987) 3 C.L.R. 618· *Loizou v. Sewage Board of Nicosia* (1988) 1 C.L.R. 122· *M.J. Louisides & Sons Ltd. v. The Municipality of Limassol* (1988) 3 C.L.R. 807· *Andreas Kalavazides Ltd. v. The Municipality of Limassol* (1988) 3 C.L.R. 1012).

10 Στην Υπόθεση *Αριστείδης Παπά, ως πληρεξούσιος αντιπρόσωπος της Αγνή Θρασυβούλου ν. Συμβουλίου Βελτιώσεως Κακοπετριάς* (1989) 3 Α.Α.Δ. 2869, έγινε ευρεία ανάλυση της νομολογίας και της διαφοράς μεταξύ φόρου, τέλους και εισφοράς.

15 Οι όροι "duties", "fees" και άλλοι, που λήφθηκαν από το Αγγλικό φορολογικό σύστημα, έχουν διαφορετική ερμηνεία.

20 Ο "Φόρος" έχει αναγκαστικό χαρακτήρα, είναι δημόσιο έσοδο, επιβάλλεται με την κυριαρχική εξουσία του Κράτους, είναι γενικό μέτρο για κάλυψη των δημοσίων οικονομικών αναγκών, ανεξάρτητα αν και σε ποιο μέτρο ωφελείται ο φορολογούμενος. Ο φόρος δεν αποτελεί αντάλλαγμα για ορισμένη ωφέλεια. Η δημοσιονομική αιτία και ο σκοπός για τον οποίο επιβάλλεται δεν έχει νομική σημασία.

25 "Τέλος", από την άλλη, επιβάλλεται μονομερώς στον πολίτη, αλλά είναι αντάλλαγμα δημοσίου δικαίου για ιδιαίτερη χρησιμοποίηση και υπηρεσία ή ωφέλεια του ιδιώτη. Το τέλος έχει σκοπό να καλύψει μερικά ή ολικά δαπάνη για κάποια υπηρεσία και τη δημιουργία των μέσων για παροχή της υπηρεσίας. Το τέλος πρέπει να είναι ανάλογο προς το γενικό κόστος της παροχής και δεν πρέπει εύλογα να υπερβαίνει την αξία της. Το κόστος δεν είναι κατ' ανάγκη μόνο η τρέχουσα δαπάνη για την παροχή της υπηρεσίας ή ωφελήματος.

35 Στην αγόρευσή του ο δικηγόρος του Συμβουλίου ανέφερε ότι τα έσοδα από την είσπραξη "των δικαιωμάτων" από το Συμβούλιο χρησιμοποιούνται για την διενέργεια εργασιών υποδομής, για τον εξωραϊσμό της περιοχής, τον καθαρισμό της παραλίας  
40 για τη χρήση οποιουδήποτε τουρίστα, αλλοδαπού ή ημεδαπού, ή κάτοικου Κύπρου, ο οποίος διανυκτερεύει και διαμένει στην περιοχή του Συμβουλίου, αποτελούν δε δικαιώματα τα οποία πληρώνονται για τη δημόσια ευημερία. Πρόσθεσε δε ότι από τα έργα επωφελείται και ο ιδιοκτήτης ή κάτοχος των υποστατικών

που βρίσκονται στην περιοχή του Συμβουλίου.

Με τα πιο πάνω κριτήρια και με τα πραγματικά στοιχεία, όπως δηλώθηκαν από το δικηγόρο του Συμβουλίου, το δικαίωμα που επιβάλλει η παράγραφος (2) του Κανονισμού 181 είναι φόρος.

5

Ο δικηγόρος των αιτητών πρόβαλε και ανέπτυξε τους πιο κάτω λόγους ακυρώσεως:-

1. Οι Κανονισμοί είναι έκνομοι και άκυροι.

10

2. Πλάνη περί το νόμο.

3. Πλάνη περί τα πράγματα.

4. Η φορολογία είναι αντίθετη με το Σύνταγμα γιατί είναι καταστρεπτικής φύσεως.

15

5. Έλλειψη δέουσας έρευνας.

Από τα ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχεία είναι φανερό ότι ο ισχυρισμός για έλλειψη δέουσας έρευνας είναι αβάσιμος και δεν ευσταθεί.

20

Η αύξηση του φόρου ύστερα από δώδεκα σχεδόν χρόνια είναι πολύ περιορισμένης έκτασης, με δυσκολία καλύπτει τη διαφορά της αξίας του νομίσματος λόγω πληθωρισμού και δεν παρουσιάστηκε οποιοδήποτε στοιχείο το οποίο να υποστηρίζει τον ισχυρισμό ότι είναι καταστρεπτικής φύσεως.

25

Ο δικηγόρος των αιτητών ισχυρίστηκε ότι οι τιμές των ξενοδοχείων ορίζονται για ετήσια περίοδο από την 1η Ιανουαρίου κάθε χρόνου.

30

Οι ξενοδόχοι υποβάλλουν τις τιμές στο Διοικητικό Συμβούλιο του Κυπριακού Οργανισμού Τουρισμού, (Κ.Ο.Τ.), ενωρίτερα για έγκριση.

35

Η αύξηση του δικαιώματος διανυκτέρευσης από 1η Ιανουαρίου, 1992, ανατρέπει τις τιμές και τις επιβαρύνει με την πρόσθετη αυτή φορολογία και για το λόγο αυτό η επίδικη πράξη συγκρούεται με το πνεύμα και το γράμμα των περί Ξενοδοχείων και Τουριστικών Καταλυμάτων Νόμων του 1969 έως 1985.

40

Η επιφύλαξη του Άρθρου 10(1) των Νόμων αυτών προβλέπει

5 ότι το Διοικητικό Συμβούλιο δύναται να επιτρέψει, σε περίπτωση απρόβλεπτων γεγονότων, που επηρεάζουν ουσιαστικά τη ξενοδοχειακή βιομηχανία, τη μεταβολή των τιμών που ορίστηκαν κατά τη διάρκεια της ετήσιας περιόδου. Εάν η αύξηση του δικαιώματος διανυκτέρευσης άσκησε ουσιαστική επιρροή, οι αιτητές θα μπορούσαν να αποταθούν στο Διοικητικό Συμβούλιο του Κ.Ο.Τ. για τη μεταβολή των τιμών που όρισαν.

10 Είναι αξιοσημείωτο ότι η πρόθεση αύξησης, όπως καθορίστηκε με την Κ.Δ.Π. 384/91, κοινοποιήθηκε στους ξενοδόχους πριν τον Μάιο του 1991. Ο Πρόεδρος των ξενοδόχων Λεμεσού και ο Πρόεδρος του Παγκύπριου Συνδέσμου Ξενοδόχων, με επιστολές τους ζήτησαν να αναβληθεί η επιβολή των αυξήσεων στα δικαιώματα διανυκτέρευσης. Το Συμβούλιο αποδέχθηκε το αίτημά τους και τους πληροφόρησε από τον Ιούνιο του 1991 ότι η αύξηση με τη θέσπιση νέων Κανονισμών, αντίγραφο των οποίων στάληκε για ενημέρωσή τους, θα άρχιζε από το 1992.

20 Η νομοθεσία με εξουσιοδότηση πρέπει να εκδίδεται σύμφωνα με τις τυπικότητες που προβλέπονται στο νόμο και το περιεχόμενο πρέπει να είναι μέσα στα όρια του εξουσιοδοτικού νόμου. (Βλ., μεταξύ άλλων, *Papaxenophontos and Others v. Republic* (1982) 3 C.L.R. 1037).

25 Είναι βασική αρχή Διοικητικού Δικαίου ότι στην περίπτωση των κανονιστικών πράξεων δε νοείται κακή χρήση διακριτικής ευχέρειας, αλλά μόνο υπέρβαση της εξουσιοδότησης. (ΣΕ 1228/1975, 1503/1984).

30 Λόγος ακυρώσεως για κακή χρήση διακριτικής ευχέρειας προβαλλόμενος κατά κανονιστικής πράξης είναι απαράδεκτος. (ΣΕ 1933/1983, 4570/1987).

35 Στην παρούσα υπόθεση δεν υπάρχει υπέρβαση των ακραίων ορίων της διακριτικής ευχέρειας στην έκδοση των διοικητικών πράξεων.

40 Οι δικηγόροι των διαδίκων πρόβαλαν διαμετρικά αντίθετες γνώμες αναφορικά με την ερμηνεία της παραγράφου (2) του Κανονισμού 181, ειδικά για το πρόσωπο το οποίο έχει την υποχρέωση πληρωμής του φόρου.

Ο δικηγόρος των αιτητών ισχυρίστηκε ότι το λεκτικό της παραγράφου αυτής επιδέχεται μόνο μια ερμηνεία: Ότι ο φόρος αυ-

τός πληρώνεται από το πρόσωπο που πληρώνει και τα δικαιώματα της παραγράφου (1), δηλαδή τον ιδιοκτήτη οικήματος το οποίο ενοικιάζεται ή παραχωρείται επί μισθώσει, τον ιδιοκτήτη του ξενοδοχείου ή του οργανωμένου διαμερίσματος και όχι τον ενοικιαστή/διαχειριστή. Αυτό καθιστά τον Κανονισμό παράλογο, αντίθετο με το νόμο επειδή προσθέτει στους ιδιοκτήτες το βάρος της πληρωμής του φόρου διανυκτέρευσης, οι οποίοι εκτός από το ενοίκιο, δεν έχουν οποιοδήποτε άλλο εισόδημα από το ξενοδοχείο ή το τουριστικό διαμέρισμα.

5

Ο δικηγόρος του Συμβουλίου εισηγήθηκε ότι η παράγραφος (2) πρέπει να διαβαστεί μαζί με τις παραγράφους (3) και (4). Η ορθή ερμηνεία είναι ότι ο διαχειριστής/ενοικιαστής είναι το πρόσωπο στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος αυτός. Αυτός έχει και την υποχρέωση να διατηρεί τα βιβλία που προβλέπονται στην παράγραφο (3).

10

15

Είναι βασική αρχή Δικαίου ότι σκοπός της ερμηνείας είναι η ανεύρεση της πρόθεσης του νομοθέτη μέσα από το κείμενο του Νόμου.

20

Το Δικαστήριο δεν προσθέτει λέξεις ή φράσεις στο κείμενο του νόμου.

Σύμφωνα με την παλαιά θεωρία ο φόρος θεωρείτο είδος τιμωρίας. Ο φόρος είναι βάρος στον πολίτη αλλά δεν είναι τιμωρία. Η πληρωμή φόρου είναι εκτέλεση βασικής υποχρέωσης του πολίτη έναντι της πολιτείας, όπως ρητά καθορίζεται στην παράγραφο (1) του Άρθρου 24 του Συντάγματος. Είναι καθήκον του πολίτη να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη.

25

30

Ο νόμος, για σκοπούς ερμηνείας, πρέπει να διαβάζεται στο σύνολό του. Η ερμηνεία πρέπει να είναι εύλογη και τέτοια που να κάνει το νόμο λειτουργικό.

Το Δικαστήριο δεν ερμηνεύει το νόμο με τρόπο που να οδηγεί σε παράλογα αποτελέσματα.

35

Η νομοθετική εξουσιοδότηση για το φόρο, που επιβάλλεται από την παράγραφο (1) του Κανονισμού 181 είναι το Άρθρο 24(1)(d) του Νόμου, ενώ η νομοθετική εξουσιοδότηση για το φόρο της παραγράφου (2) του Κανονισμού 181 είναι η παράγραφος 24(1)(e).

40

Ο τρόπος καθορισμού και η πληρωμή του φόρου από τον ιδιοκτήτη σύμφωνα με την παράγραφο (1) είναι ολότελα διαφο-

ρετικός από το φόρο που επιβάλλεται με την παράγραφο (2).

5 Ο φόρος κάτω από την παράγραφο (2) του Κανονισμού 181 μπορεί να επιβληθεί, όπως ο νόμος ορίζει, είτε στον ιδιοκτήτη ή τον κάτοχο.

Είναι δύο εντελώς διαφορετικοί φόροι.

10 Η παράγραφος (2) πρέπει να διαβαστεί μαζί με τις παραγράφους (3) και (4).

Το πρόσωπο στο οποίο επιβάλλεται η υποχρέωση να διατηρεί βιβλία και η πληρωμή του φόρου κάθε μήνα οδηγούν στο εύλογο συμπέρασμα ότι η υποχρέωση πληρωμής του φόρου τούτου επιβάλλεται στο πρόσωπο που έχει τη διαχείριση του ξενοδοχείου, είτε είναι ο ενοικιαστής, είτε είναι ο ιδιοκτήτης αν το ξενοδοχείο το διαχειρίζεται ο ίδιος.

20 Ο φόρος αυτός δεν επιβάλλεται στον ιδιοκτήτη ως ιδιοκτήτη αλλά ως διαχειριστή - κάτοχο. Ο νόμος είναι λειτουργήσιμος μόνο αν ερμηνευθεί ότι ο Κανονισμός επιβάλλει το φόρο αυτό στον κάτοχο - διαχειριστή.

25 Η παρατήρηση του δικηγόρου του Συμβουλίου ότι σε όλους τους προηγούμενους Κανονισμούς πριν την τροποποίηση του 1991 υπήρχε η φράση "πληρώνεται υπό του κατόχου" μπορεί να ληφθεί υπόψη μόνο στην έκταση που αναφέρεται στις νομικές και πραγματικές συνθήκες που υπήρχαν στο χρόνο της έκδοσης του επίδικου Κανονισμού.

30 Ο παραλληλισμός του φόρου αυτού με το φόρο 3% που επιβάλλεται με τον περί Κυπριακού Οργανισμού Τουρισμού Νόμο και τη περί Ξενοδοχείων και Τουριστικών Καταλυμάτων Νομοθεσία δε γίνεται δεκτός από το Δικαστήριο. Η υπόθεση **Kissonerga Development v. Republic** (1982) 3 C.L.R. 462 δεν ασκει καμιά επιρροή στην παρούσα υπόθεση.

Οι λόγοι ακυρώσεως που προβλήθηκαν δεν ευσταθούν.

40 Η προσφυγή αποτυγχάνει και απορρίπτεται με έξοδα.

*Οι προσφυγές απορρίπτονται με έξοδα.*